



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 2131604565
ΦΑΞ: 2131604566

Καλλιθέα, 01-12-2015

Αριθμός απόφασης: 4644

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03-07-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, με έδρα ατομικής επιχείρησης στην, κατά της αρ. /2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008 και της αρ. /2015 Πράξης Οριστικού

Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 14 και 18 παρ. 2 και 3 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
6. Τη με αριθμό/2015 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 14 και 18 παρ. 2 και 3 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
8. Την από 01-12-2015 εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 03-07-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού €570,00, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους €684,00.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών – Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθαρής αξίας €3.000,00 (πλέον Φ.Π.Α. €570,00), που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ) και συμπεριέλαβε τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. στο φόρο εισροών του, για εργασίες διαμόρφωσης εσωτερικού και εξωτερικού χώρου με γυψοσανίδες και τιμεντοσανίδες, ξυλωμάτων-μερεμετιών και τοποθέτησης θυρίδων επισκέψεων, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Με την υπ' αριθ./2015 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού €1.710,00 (570,00 X 3) για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 14 και 18 παρ. 2 και 3 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), που αντιστοιχεί στη λήψη από τον προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών – Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθαρής αξίας €3.000,00 (πλέον Φ.Π.Α. €570,00), εκδοθέντος από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ) για εργασίες διαμόρφωσης εσωτερικού και εξωτερικού χώρου με γυψοσανίδες και τσιμεντοσανίδες, ξυλωμάτων-μερεμετιών και τοποθέτησης θυρίδων επισκέψεων, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, όπως και με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Τα στοιχεία του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Είδος φορολογικού στοιχείου	Αριθμός & ημ/νία φορολογικού στοιχείου	Εκδότης	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)	Συνολική αξία (€)	Πράξη	Σύνολο ποσού Δ.Ο.Υ. (€)
1	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.)	/2008		3.000,00	570,00	3.570,00	Αρ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδ/σμού Φ.Π.Α.	1.254,00 (Φ.Π.Α)
							Αρ./2015 Πράξη Οριστικού Προσδ/σμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν.	1.710,00 (Πρόστιμο Φ.Π.Α)

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, και πιο συγκεκριμένα η υπ' αριθ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η υπ' αριθ./2015 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας εδράζονται επί της οικείας Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και της οικείας Έκθεσης

Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) της προαναφερθείσας Δ.Ο.Υ., αντίστοιχα, δεδομένου ότι, με το με αριθμό πρωτ./2013 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, η ως άνω Δ.Ο.Υ. πληροφορήθηκε ότι η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. εξέδωσε, μεταξύ άλλων, κατά τη χρήση 2008, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας €3.000,00 πλέον Φ.Π.Α. €570,00 με λήπτρια την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ΤΟΥμε ΑΦΜ Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου αναλύονται εκτενέστερα στο παραπάνω Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής. Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, σε αυτοψία που πραγματοποίησε ο έλεγχος την στις εγκαταστάσεις της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι οι εργασίες που περιγράφονται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών - Τ.Π.Υ.), ήτοι «διαμόρφωση εσωτερικού και εξωτερικού χώρου με γυψοσανίδες και τσιμεντοσανίδες, ξυλώματα-μερεμέτια και τοποθέτηση θυρίδων επισκέψεων», έχουν πραγματοποιηθεί. Ως εκ τούτου, στην οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, όπως και στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ίδιας Δ.Ο.Υ., έγινε αποδεκτό ότι η εικονικότητα του εν λόγω φορολογικού στοιχείου ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- Η φορολογική αρχή για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει στηριχτεί σε πλήρως ανατιολόγητη και αόριστη έκθεση ελέγχου, από την οποία δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα της επίμαχης συναλλαγής.
- Ο προσφεύγων κατά την εν λόγω συναλλαγή τελούσε σε καλή πίστη.
- Δεν τηρήθηκε από τη φορολογική διοίκηση η αρχή της αναλογικότητας.
- Οι εργασίες που περιγράφονται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο, όπως διαπιστώθηκε σε αυτοψία που πραγματοποίησε ο έλεγχος την στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και αναφέρεται ρητά στην οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, όπως και στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ίδιας Δ.Ο.Υ., έχουν πραγματοποιηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015: «...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο

σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι, επίσης, το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για το λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 1, 2 και 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν.

Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου

εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με το φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για τη ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαιώς συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του Ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του

παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δε μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. 32636/18-11-2013 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής που παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, όπως αναφέρεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ως άνω Δ.Ο.Υ., η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ήταν επαγγελματικά ανύπαρκτη, καθώς:

- α. η εταιρεία εμφανίζει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητάς της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα,
- β. η εταιρεία δε διέθετε προσωπικό για την πραγματοποίηση των εργασιών και την πώληση εμπορευμάτων, όπως αυτά αναγράφονται στα εκδοθέντα και κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία,
- γ. στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διακίνησης δεν αναγράφονταν ή αναγράφονταν λανθασμένα τα στοιχεία των μεταφορικών μέσων,
- δ. ασκούσαν πολλαπλές και ετερόκλητες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είχαν δηλωθεί ποτέ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.,
- ε. το γραφείο στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης επί της οδού στον (διαμέρισμα 3^{ου} ορόφου σε πολυκατοικία με αναγραφόμενη στην είσοδό του την επωνυμία της εταιρείας) παραμένει μονίμως κλειστό,
- στ. στη δηλωθείσα αποθήκη της εταιρείας στον μετά από επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει ακίνητο (αποθήκη – εργοτάξιο),
- ζ. ο υπογράφων τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. λογιστής της εταιρείας είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο,
- η. ο Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας δε βρέθηκε ποτέ στη δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας και δεν έχει υποβάλει ατομική φορολογική δήλωση τα τελευταία έτη,
- θ. οι εκπρόσωποι της εταιρείας δεν έχουν ανταποκριθεί στις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, όπως και με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ίδιας Δ.Ο.Υ., σε αυτοψία που πραγματοποίησε ο έλεγχος την στις εγκαταστάσεις της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε: α) πραγματοποίηση ανακαίνισης επαγγελματικής εγκατάστασης σύμφωνα με την υπ' αριθμόν/2006 άδεια της Διεύθυνσης Πολεοδομίας της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης και β) ότι οι εργασίες που περιγράφονται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο, ήτοι «διαμόρφωση εσωτερικού και εξωτερικού χώρου με γυψοσανίδες και τσιμεντοσανίδες, ξυλώματα-μερεμέτια και τοποθέτηση θυρίδων επισκέψεων», έχουν πραγματοποιηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω, ο έλεγχος έκρινε ότι το επίμαχο φορολογικό στοιχείο, που έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία Β' Κατηγορίας (Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων) η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ, είναι εικονικό με την εικονικότητά να ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καθώς και με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) της ίδιας Δ.Ο.Υ., από τα προσκομιζόμενα από την ελεγχόμενη επιχείρηση στοιχεία (απόδειξη είσπραξης εκδόσεως «.....» Νο. που αφορούσε την εξόφληση του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου), δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τελούσε σε καλή πίστη, διότι για την τεκμηρίωση αυτή και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1249/29-11-2013, η οποία παρείχε διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/2013, θα έπρεπε ο λήπτης του εικονικού στοιχείου να προσκομίσει στη φορολογική αρχή τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καθώς και στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) της ίδιας Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, και πιο συγκεκριμένα η υπ' αριθ. 154/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η υπ' αριθ. 155/2015 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 03-07-2015 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2008-31.12.2008

1) Βάσει της υπ' αριθ./2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας:

Ποσό διαφοράς φόρου:	€570,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας:	€684,00
Συνολικό ποσό:	€1.254,00

2) Βάσει της υπ' αριθ./2015 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας:

Πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997:	€1.710,00 (570,00 X 3)
--	-------------------------------

Συνολικό ποσό:	€2.964,00
-----------------------	------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν. 2717/99).